



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

La intervención de los conceptos jurídico-indeterminados en Derecho Tributario: especial referencia al concepto valor de mercado.

Autor/es

GUILLERMO DíEZ DELPON

Director/es

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

Facultad

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Titulación

Grado en Derecho

Departamento

DERECHO

Curso académico

2018-19



La intervención de los conceptos jurídico-indeterminados en Derecho Tributario: especial referencia al concepto valor de mercado., de GUILLERMO DÍEZ DELPON

(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported. Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los titulares del copyright.



**UNIVERSIDAD
DE LA RIOJA**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**LA INTERVENCIÓN DE LOS CONCEPTOS JURÍDICOS
INDETERMINADOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO:
ESPECIAL REFERENCIA AL CONCEPTO DE VALOR
DE MERCADO**

The intervention of legal-indeterminate concepts in Tax Law:
special reference to the concept of market value.

GUILLERMO DÍEZ DELPÓN

TUTOR:
JOSE IGNACIO RUIZ DE PALACIOS

GRADO EN DERECHO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
AÑO ACADÉMICO 2018-2019

GUIÓN

1. Conceptos Jurídicos Indeterminados: Introducción General	7
2. Los conceptos jurídicos indeterminados en materia tributaria	11
2.1. Art. 12 LGT: interpretación de las normas tributarias	16
2.2. El art. 31 de la Constitución Española	18
2.3. Los conceptos Jurídicos Indeterminados en las Actas con Acuerdo en los procesos de Inspección Tributaria	22
3. Los conceptos de “valor”: especial referencia al valor “de mercado”....	24
3.1. Valor Real	26
3.2. Valor de Mercado.....	31
3.2.1. Influencia en el IP.....	32
3.2.2. Influencia en ITP-AJD	33
3.2.3. Influencia en el IS.....	36
4. Conclusiones.....	45
5. Bibliografía.....	48
6. Listado Jurisprudencial.....	50

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley sobre el Impuesto de Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
RAE	Real Academia de Lengua Española
RGGIT	Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TR	Texto Refundido
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

1. Conceptos Jurídicos Indeterminados: Introducción

General

El término concepto jurídico indeterminado, conlleva en sí mismo, una confrontación directa con el principio de seguridad jurídica recogido en la CE. Este hecho, que en principio parece ir en contra de lo que la norma suprema legal de este país dicta, viene siendo un quebradero de cabeza y núcleo de problemática y de casuística jurisprudencial desde los comienzos de su vigencia.

Los conceptos jurídicos indeterminados son "*supuestos en los cuales alguna norma se refiere a un supuesto de hecho o de otro tipo que, sin embargo, no puede ser entendido de forma inmediata como algo concreto o definido*"¹. Aunque, su concreción resulte razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia y sea, pues, necesario dilucidar si la concreta situación se acomoda a la prescripción de la norma.

Desde la doctrina civilista siguiendo a DIEZ PICAZO, "*la norma trata de regular de un modo igual caso iguales, el supuesto de hecho esta formulado de un modo abstracto y general. Es decir, no alude a un acontecimiento o hecho concreto y completamente determinando sino a todos los que dentro de las coordenadas de la descripción puedan producirse dentro del tiempo de vigencia de la norma. Esta característica del supuesto normativo obliga a utilizar en el no un lenguaje meramente narrativo, sino un lenguaje conceptual*"².

Es común, además, la distinción entre los que sean conceptos determinados cuando exista una fijeza exacta que permita a diversos sujetos examinar la norma y llegar a idéntica conclusión interpretativa, frente a los que se denominan conceptos jurídicos indeterminados, en los cuales concurre un elemento de ambigüedad que, en muchos casos, es únicamente posible encontrar solución aplicándolo al caso concreto.

¹ **RIERA RIVAS, B.:** "Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria" Rev. de Estudios Financieros, núm. 265. 2005. Pág.38.

² **DIEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.:** *Sistema de derecho civil español*, Vol. I, Madrid. 1981.

En el derecho administrativo la situación deviene más compleja dada la desigualdad existente entre el administrado y la Administración, en cuanto a los privilegios de esta última. Aludiendo a la distinción entre conceptos determinados e indeterminados, GARCIA DE ENTERRÍA⁴ señala que *“los primeros delimitan el ámbito de la realidad al que ese refieren de un modo preciso e inequívoco, mientras que, los segundos tratan de supuestos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosa pero que aluden a supuestos de la realidad que admiten ser precisados en el momento de su aplicación, al usar la ley parámetros de experiencia o de valor por lo cual su aplicación no admite más que una solución, tertium non datur, para destacar que esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado, la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales solo permiten una unidad de solución justa en cada caso”*.

Mientras los conceptos determinados poseen visiblemente una zona de certeza positiva y una zona de certeza negativa del supuesto, permitiendo contestar con convicción la cuestión de si un supuesto queda o no comprendido en su campo semántico (candidatos positivos y negativos), en los conceptos indeterminados hay, además, una zona de duda posible⁵.

Con relación al derecho comparado, y según palabras de RIERA RIBAS⁶, podemos observar que el derecho alemán admite la dificultad de solución que plantean estos conceptos indeterminados y distingue entre una zona de certeza o núcleo fijo (begriffkern) constituido por datos seguros en el concepto junto a una zona intermedia o de incertidumbre o “halo del concreto” y, finalmente, una zona de certeza negativa también segura en cuanto a la exclusión de la aplicación de un concepto indeterminado. Este ámbito de incertidumbre es lo que se conoce como “margen de apreciación” en favor de la Administración, labor de interpretación que, como se ha dicho, no debe confundirse con la discrecionalidad, sino, mas bien, una especie de beneficio de la duda que otorga el

⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Y FERNÁNDEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I. Ed. Civitas.

⁵ GARCÍA SALGADO, M.J.: “Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean” *Anuario de Filosofía del Derecho*, núm. 20, 2003. Pág. 107.

⁶ RIERA RIVAS, B.: “Los conceptos jurídicos indeterminados en la nueva Ley General Tributaria” *Revista de Estudios Financieros* núm. 265. Pág. 39.

legislador o los tribunales al reconocer la dificultad práctica que plantea la indeterminación.

Como consecuencia afirma GARCIA DE ENTERRIA⁷ que: *“la indeterminación lógica del enunciado no se traduce en una indeterminación absoluta de su aplicación, que permita cualquier interpretación y la contraria, o una invocación mersamente caprichosa capaz de legitimar cualquier solución. Por el contrario, resulta manifiesto que la utilización que la ley hace de estos conceptos apunta inequívocamente a una realidad concreta perfectamente indicada como determinable”*.

Esta polémica categoría ancla sus raíces en la doctrina alemana (*Unbestimmte Rechtsbegriffe*⁸). Partiendo de las tesis más comúnmente aceptadas⁹, se sintetizan de esta manera:

- a) Los conceptos jurídicos indeterminados como susceptibles de una única solución justa (tesis mayoritaria): la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados por una norma no significa, por sí sola, la atribución de la facultad de elegir discrecionalmente entre varias soluciones posibles aquella que en cada caso se considera conveniente u oportuna; por el contrario, la interpretación y aplicación de todo concepto jurídico, cualquiera que sea el grado de indeterminación, no admite, si la norma no dispone otra cosa, más que una sola solución correcta y que, por tanto, la corrección de la decisión que se tome puede ser controlada judicialmente sin que tal control implique una mera sustitución de criterios, sino el resultado de la búsqueda de la solución justa¹⁰.
- b) La teoría de los conceptos jurídicos indeterminados como «expresión por juicios disyuntivos». Es precisamente en la proscripción absoluta de tomar en

⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, T-R., op. cit.

⁸ *Términos legales indefinidos*.

⁹ FERNÁNDEZ GARCÍA, M^a Y.: “El concepto jurídico indeterminado de «servicio esencial» en la constitución española”, *Rev. de Administración Pública*, nº 170, mayo-agosto (2006), págs. 325-338. Pág. 329 y s. Se refiere la autora a cláusulas generales manifiesta e intencionadamente indeterminadas y, en todo caso, necesitadas de obligada y lógica concreción por la situación de indefinición, el concepto jurídico indeterminado implica una valoración que corresponde efectuar al Legislador en cada etapa histórica en relación con los intereses de la comunidad.

¹⁰ SAN 15 de febrero de 2012, rec. 444/2010: «que, en la apreciación de los conceptos jurídicos indeterminados, ..., resulta excluida la -discrecionalidad de la Administración, porque la inclusión de un concepto jurídico indeterminado en la -norma a aplicar no significa, sin más, que se haya otorgado capacidad a la Administración para decidir con libertad y renunciar a la solución justa del caso, sino que viene obligada a la única decisión correcta a la vista de los hechos acreditados...».

consideración el concepto contrario u opuesto donde un importante sector doctrinal sitúa la explicación de que los conceptos legales indeterminados postulan una única solución justa. Se ha malinterpretado esta teoría, la unidad de solución justa no quiere decir que haya una sola conducta específica y singular que pueda merecer, entre las infinitas posibles, la calificación de “valor de mercado”, por ejemplo; quiere decir que un valor es o no es “*de mercado*”, y que por ello ha de utilizarse necesariamente, en la expresiva fórmula alemana, una apreciación por juicios disyuntivos¹¹.

- c) Los conceptos jurídicos indeterminados como susceptibles de valoraciones e interpretaciones diversas. Que los conceptos jurídicos indeterminados, aunque dentro de límites innegables, son susceptibles de ser valorados e interpretados de muchas maneras, sin que pueda darse una unidad de solución justa. Lo que sí es cierto, aunque no sigamos la interpretación de SAINZ MORENO¹² sobre los conceptos jurídicos indeterminados -«una sola solución justa en su aplicación a cada caso concreto»-, es que, nos encontramos ante uno de los supuestos en los que la indeterminación del concepto cumpliría una de las funciones que dicho autor predica de este tipo de conceptos, la de «crear una holgura en torno a las ideas nucleares de los conceptos para que éstos puedan servir de medios calificadores de la realidad».

Siguiendo posiciones mayoritarias, los criterios para identificar los conceptos jurídicos indeterminados serían¹³: REMAQUETAR LO QUE SIGUE

- 1) La interpretación debe encontrar una única solución justa para el caso singular;

¹¹ **FERNÁNDEZ GARCÍA op.cit.** pág 330. Si la unidad de solución justa se circunscribe a una apreciación de juicios disyuntivos, el razonamiento no resulta muy útil, en cuanto que el objetivo de una construcción teórica no es, o, al menos, *rectius*, no debe ser, buscar una certidumbre categóricamente negativa, sino, en la medida de lo posible, un más o menos amplio núcleo de certeza positiva.

¹² **SAINZ MORENO, F.:** *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, págs. 67 y ss. y, especialmente, 191 y ss.

¹³ **TORREALBA SÁNCHEZ, M.A.:** “Discrecionalidad administrativa y conceptos jurídicos indeterminados: ... García de Enterría y las posiciones de la doctrina venezolana”, *Rev. Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano* n° 8/2016, págs. 228-229.

- 2) La aplicación está sujeta a revisión por el juez en los aspectos fáctico y jurídico, salvo casos excepcionales (a diferencia del núcleo duro o de la libertad de selección propia de la potestad discrecional);
- 3) Son empíricos o descriptivos (peligro, ruina, nocturnidad, nevada) o normativos o de valor (urgencia, orden público, probidad, interés general), en cuyo caso el juez puede revisar su aplicación mediante la revisión de los hechos relevantes y el auxilio pericial. Estos últimos, son los que presentan mayores problemas en su interpretación, y en los que el control judicial es más limitado, pero no inexistente, puesto que se trata de casos de “dificultad de control”, mas no de exención.

En los conceptos jurídicos indeterminados la única solución posible se obtiene de un proceso interpretativo, de subsunción de los hechos en las categorías legales, y en el que no hay libertad de decisión o una esfera de indiferencia jurídica en virtud de criterios metajurídicos. Los conceptos jurídicos indeterminados admiten el control de juridicidad¹⁴.

2. Los conceptos jurídicos indeterminados en materia tributaria

El derecho tributario se puede considerar como una disciplina afectada por conceptos jurídicos indeterminados, dada la abundancia y la frecuencia con que se utilizan en su legislación. Es importante destacar la trascendencia que dichos conceptos jurídicos tienen en la construcción y desarrollo de esta rama jurídica.

La problemática que causan tuvo su importancia desde los albores de la Constitución, como decíamos arriba. En el ámbito de la constitucionalidad, se abordan supuestos en los cuales se recurrió normativamente a conceptos jurídicos indeterminados para definir vgr. los tipos de infracciones y sanciones administrativas¹⁵, ha sido el Tribunal Constitucional (TC) que, en un sentido afirmativo, ha permitido su uso y, a su vez, fijado unos parámetros

¹⁴ TORREALBA SÁNCHEZ, op cit. págs. 230-231.

¹⁵ STC 145/2013, de 11 de julio, rec. 3705/2011 F.D. Decimo.

que puedan justificar su existencia y aplicación: «Es más, el principio de reserva de ley no impide la utilización de conceptos jurídicos indeterminados como el que nos ocupa en la tipificación de las infracciones, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia (STC 305/1996). En suma, el contribuyente, destinatario de la norma, puede prever su conducta y sus consecuencias a la vista de los tipos infractores del art. 16.10 cuestionado, sin que la búsqueda de la norma reglamentaria a la que se remite la ley suponga una gran dificultad para conocer el alcance del deber de conservación de la documentación referida a las operaciones vinculadas»

Así, las SSTC 69/1989 de 20 de abril¹⁶, señala en su FJ I que: *“si bien los preceptos, legales o reglamentarios, que tipifiquen las infracciones deben definir con la mayor precisión posible los actos, omisiones o conductas sancionables, no vulnera la exigencia de lex certa que incorpora el art. 25.1 de la Constitución la regulación de tales supuestos ilícitos mediante conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia y permitan prever, por consiguiente, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada, pues, como ha declarado este Tribunal en reiteradas ocasiones (STC 62/1982, de 15 de octubre, ATC 703/1985, de 16 de octubre, entre otras resoluciones), dado que los conceptos legales no pueden alcanzar, por impedirlo la propia naturaleza de las cosas, una claridad y precisión absolutas, por lo que es necesario en ocasiones un margen de indeterminación en la formulación de los tipos ilícitos que no entra en conflicto con el principio de legalidad, en tanto no aboque a una inseguridad jurídica insuperable con arreglo a los criterios interpretativos antes enunciados”*.

En otros pronunciamientos se reitera la posibilidad de que, mediante las normas reglamentarias, se establezcan criterios de graduación en materia de infracciones a partir de conceptos jurídicos indeterminados (como se vio *ut supra*). En la STC 207/1990, de 17 de diciembre, se establece que la correspondencia entre infracción y sanción *“puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa, pero que en modo alguno puede quedar encomendada por entero a ella”* (FJ 3º).

¹⁶ STC 69/1989 de 20 de abril.

Más recientemente cabe destacar la STC 194/2000, de 19 de julio, que estableció la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, y art. 14.7 del TR del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, relativa a las facultades administrativas sobre comprobación de valores y sus consecuencias que establece una confrontación entre las alegaciones que efectuó la representación del Estado y su propia doctrina. La Sentencia señala: *“la complejidad de la regulación jurídico-tributaria no supone, necesariamente, incertidumbre. En el caso ahora considerado, la alegación carece de fundamento porque si los recurrentes mediante el análisis de las normas han encontrado sus consecuencias habrá que concluir en la certeza y comprensión de la norma. Que el legislador, en vez de señalar de forma expresa los preceptos concretos de la ley en que se recogen las citadas “repercusiones”, se haya remitido a las normas que lo regulan no origina incertidumbre ni parece argumento bastante para tachar la norma de inconstitucional”*¹⁷.

Al afirmar esto, el Abogado del Estado, quiere dilucidar que respecto a la inseguridad por la que el declarante aboga, ya que, según este, queda inmerso en una incertidumbre por desconocer el valor comprobado que le atribuirá la Administración, se responde por parte de la Abogacía del Estado que los recurrentes no han tomado en consideración que tanto la existencia de la tasación pericial como la configuración del acto resolutorio del expediente de comprobación como la impugnación en vía económico-administrativa y jurisdiccional elimina toda idea de “incertidumbre”, en el sentido de atentar contra el principio de seguridad jurídica que pretenden.

Pero el matiz a tener cuenta lo describe perfectamente el máximo hermeneuta constitucional como sigue¹⁸: «Además, según hemos recordado recientemente en la STC 215/2016, FJ 14, “la Constitución no veda el uso de conceptos jurídicos indeterminados”, máxime si dichos conceptos aparecen concretados en otras normas del propio ordenamiento tributario. Y en este sentido, el artículo 11.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, general tributaria, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico,

¹⁷ STC 194/2000 de 19 de julio. Antecedente de Hecho 6.º.

¹⁸ ATC Pleno 109/2017 de 18 de julio, rec. 639/2017, FD 4º. Sobre esta cuestión volveremos más adelante, en el epígrafe referido a la interpretación de la norma tributaria.

técnico o usual, según proceda", de tal suerte que el respeto a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica no exige a cada norma tributaria detallar exhaustivamente todos los conceptos que utiliza, cuando es posible interpretarlos a la luz de otras disposiciones normativas o bien siguiendo su sentido "*técnico o usual*".

En la capital STC 76/1990¹⁹, como precedente de lo anterior se dice: «tampoco cabe pensar en una lesión del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de CE), pues carece de sentido que la ley prevea índices o signos para determinar el alcance de lo que es, en sí mismo, un mero criterio de flexibilización o modulación que atempere el rigorismo de las fórmulas legales. y, por otro lado, el hecho de que la capacidad económica sea un concepto jurídico indeterminado no impide, como ocurre en todos los supuestos en que las normas utilizan conceptos de esa naturaleza, que pueda perfectamente determinarse por la Administración tributaria en cada caso concreto, sin que ello cree situaciones de inseguridad para los afectados ni permita a la Administración actuar en este punto con discrecionalidad, pues el sistema tributario ofrece suficientes criterios y elementos de juicio para señalar en cada supuesto cual es la capacidad económica del sujeto infractor que ha de tenerse en cuenta para graduar las sanciones.

Destacar, finalmente, que el reconocimiento de la existencia de conceptos jurídicos indeterminados por parte del Legislador o cualquier operador jurídico en las diferentes disposiciones normativas no supone un detrimento de la idea general que prescribe el carácter mecánico judicial, siempre que los referidos conceptos jurídicos indeterminados sean entendidos como una excepción a la regla general de la determinación de las nociones que utiliza el legislador.

A continuación, se realizará un estudio, en un primer apartado, sobre una serie de preceptos tributarios que tienen incidencia en la normativa tributaria. Empezando por el artículo 12 LGT, sobre la interpretación de la norma tributaria; el artículo 31 CE, que establece el deber de contribuir en base a una capacidad económica demostrada por el contribuyente.

¹⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, rec. 695/1985 (FD 6º in fine).

Finalizaremos, en un segundo apartado, con el punto importante a tratar en este trabajo. El concepto de “valor” que a, efectos tributarios, siempre genera controversia dada la dificultad que tiene para establecer una definición clara. Dicho concepto es utilizado a lo largo de todo el ordenamiento tributario usando diferentes acepciones, se expondrá además de varias de sus acepciones, la evolución normativa que ha tenido en comparación de la antigua y la actual LGT.

Sobre la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados

La nueva Ley 58/2003, General Tributaria, defiende su promulgación ya desde la Exposición de Motivos I, afirmando: *“En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria.”*²⁰.

Esta Exposición de Motivos resalta, a su vez, en su párrafo anterior que la nueva Ley forma parte de los esfuerzos revisores del Legislador respecto al sistema tributario como se expone: *“En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”*.

De dicho párrafo cabe destacar un término que, al fin de cuentas, está relacionado con nuestro estudio: la seguridad jurídica y su refuerzo. Desde un primer momento la norma reconoce ya la existencia de ciertos conceptos utilizados en el ámbito tributario que se contraponen a los preceptos de la CE que defienden la seguridad jurídica a la hora de la aplicación de cualquier norma en el ordenamiento jurídico español.

La LGT/2003 muestra un propósito bienintencionado, pero no resolutivo. Los ejemplos son múltiples y, en estos casos, acudiremos a los denominados “conceptos jurídicos indeterminados”, término que ha sido tenido en cuenta por la doctrina tributaria

²⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Exposición de Motivos, I (romanos).

2.1. Art. 12 LGT: interpretación de las normas tributarias

La interpretación de las normas tributarias se presenta como una cuestión ligada a la propia naturaleza de la norma. Como tal, la norma tributaria al ser una norma jurídica se regirá, con carácter general, como cualquier otra norma de nuestro sistema jurídico.

El artículo 12 LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 CC, el cual determina que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, con relación al contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas²¹.

Hay que prestar atención al criterio de la realidad social, entendido como un elemento que se adecue al momento de aplicación de la norma y no como elemento que queda determinado en el momento de entrada en vigor de la misma.

Por otro lado, se ha de precisar cuál es el sentido que cabe atribuir a los conceptos que figuran en una norma tributaria. El propio art. 12 LGT en su punto 2 dispone que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empelados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

Aunque no se diga qué sentido debe prevalecer, dicha distinción entre la interpretación técnica y la usual no carece de significación, por lo que se deberá atender al significado que le otorgue quien, de acuerdo con los principios generales del derecho y del ordenamiento tributario, confiera relevancia a uno u otro significado.

En este sentido cabe destacar la larga jurisprudencia del TC en este sentido, haciendo referencia una y otra vez, que supone doctrina consolidada del Tribunal la de que el *principio* de legalidad en materia sancionadora no veda el uso de los conceptos *jurídicos indeterminados*. En este sentido la STC 218/2005, de 12 de septiembre²², *se pronunció*

²¹ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se aprueba el Código Civil. Artículo 3.1:

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

²² STC 218/2005, de 12 de septiembre (FJ3º). “hemos precisado que constituye doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados,

admitiendo “su compatibilidad (conceptos jurídicos indeterminados) con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada”.

Al igual que hace referencia también la STC 151/1997, de 29 de septiembre “*el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 C.E. se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada [...] Esta compatibilidad es especialmente posible en el ámbito del Derecho disciplinario, donde los afectados tienen un conocimiento específico de las pautas de conducta que, por estimarse ilegítimas, se hallan prohibidas por el ordenamiento y pueden, por consiguiente, ser sometidas a sanción.*

En todo caso, admitir la compatibilidad entre el art. 25.1 C.E. y la incorporación en los tipos sancionadores de cláusulas normativas abiertas, no significa que el legislador pueda recurrir indiscriminadamente al empleo de estos conceptos, ya que tan sólo resultan constitucionalmente admisibles cuando exista una fuerte necesidad de tutela, desde la perspectiva constitucional, y sea imposible otorgarla adecuadamente en términos más precisos”.

En tercer lugar, es la significación que en el ordenamiento tributario asumen los conceptos jurídicos que ya han sido elaborados en otras ramas del ordenamiento, la que toma importancia. Pues, trata, en definitiva, de determinar si cuando la Ley tributaria hace referencia a un concepto jurídico, este debe entender tal y como ha sido elaborado por otra rama del derecho o si, por el contrario, dicho concepto adquiere una significación nueva cuando se utiliza a efectos tributarios.

aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada”

Este aspecto, ha sido resuelto, entendiendo obsoleta la visión negativa que poseía el tributo en la sociedad. No existe inconveniente en aceptar que el ordenamiento tributario formule autónomamente sus propias definiciones a ciertos conceptos, siempre que ello aparezca justificado y no se incurra en una discrecionalidad administrativa que produzca inseguridad jurídica.

La posibilidad de que el ordenamiento tributario otorgue un significado diferente a sus propios institutos fue aceptada por el TC en su Sentencia de 20 de febrero de 1989²³, en la que afirmó: *“Se trata de una opción legítima del legislador tributario, dueño, en principio, de acuñar autónomamente sus propias calificaciones y no vinculado, desde luego, a las configuraciones jurídico- civiles de instituciones y relaciones jurídicas”*.

En conclusión, como explica MARTIN QUERALT²⁴ *“la Ley Tributaria si puede proceder a calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se emplean, pero ello debe hacerse existan solidas razones para ello, lo que, por lo general, solo ocurrirá cuando en dos supuestos. En primer lugar, cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho. En segundo término, esa función calificadora autónoma debe también reconocerse en aquellos casos que, por razones estrictamente fiscales, el ordenamiento tributario formula de manera expresa una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados”*.

2.2. El art. 31 de la Constitución Española

El art. 31 de la CE es precepto muy complejo. Esta dificultad viene dada a la hora de interpretación de dicho precepto que, en sí, es un artículo lleno de conceptos jurídicos indeterminados más o menos claros. Se reconocen que son jurídicos porque tienen cierta relevancia jurídica y se encuentran recogidos en un texto de derecho positivo; e indeterminados, porque como ya se ha explicado anteriormente, dichos conceptos no llegan a definir claramente su significado y no encontramos en otras ramas del derecho un concepto parecido que pueda ayudarnos.

²³ STC 45/1989 de 20 de febrero.

²⁴ **Martin Queralt, J. en ., VV.AA.** “Curso de Derecho Financiero y Tributario” Tecnos. Madrid. Año 2015. Pág.: 177.

El primer concepto indeterminado que nos encontraríamos en él sería el de “*sistema tributario justo*” (apartado 1): “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. En un principio, podría contemplarse como un precepto claro y conciso, sin lugar a duda, ya que el uso del término *todos* (principio de generalidad tributaria), no deja lugar a ambigüedades.

El problema surge cuando detenidamente nos preguntamos, qué se entiende por sistema tributario justo. Dicho sistema se estructura, guiándonos por el precepto, sobre el principio de capacidad económica, que no es un principio de justicia tributaria mas, sino que es entendido como una exigencia lógica sobre el que deben orbitar el resto de los principios jurídicos que se enumeran en el precepto.

- Principio de Generalidad: todos contribuirán, si bien según su capacidad económica al deber de contribuir.
- Principio de Igualdad: ha de tratarse por igual a los contribuyentes con la misma capacidad económica.
- Principio de Progresividad: a una mayor manifestación de capacidad económica, mayor cuota de contribución soportada.

Realizando, como explica PEREZ AYALA²⁵, “*en la medida en que tengan capacidad económica todos deben pagar tributos; en la medida en que los diversos contribuyentes tengan capacidad económica igual, deben pagar igualmente con el conjunto de los tributos de diversa y respectivamente les afecten; en la medida en que distintos contribuyentes tengan desigual capacidad económica, su contribución, a través del conjunto del sistema tributaria, deberá conducir al pago de las cantidades globales desiguales; en la media en que la capacidad económica de cada contribuyente aumente en mayor proporción que lo hace su rente, deberá pagar un porcentaje o proporción cada vez mayor de esta última*”.

²⁵ **PÉREZ AYALA, J.L.:** “Conceptos Jurídicos Indeterminados en el Derecho Tributario: su trascendencia”. Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. núm. 32, 2002. Pág. 565-566.

A pesar de esta descripción del artículo, sigue surgiendo la duda de ¿Cuánto debe en justicia pagar cada uno según su capacidad económica?

Ninguno de los principios antes nombrados de generalidad, igualdad o progresividad nos ayudaría a responder a esta pregunta, ya que ocurre que capacidad económica es un concepto no fácil de definir y en la práctica casi imposible de medir.

KRUSSE (está en la biblioteca) llegó a entender que sólo en virtud de un criterio y de una valoración política se puede definir el quantum concreto de la tarifa, y por tanto de las cuotas de cada impuesto²⁶.

Como hemos visto, el concepto de capacidad económica, como concepto jurídico indeterminado, no nos da un criterio traducible a la práctica cuantitativamente en la cual determine la cuota justa a pagar por cada contribuyente, en función de la medida de capacidad económica demostrada por el mismo, ni la cuota a pagar, ni la tarifa. Pero si se consagra como pilar de la política económica del estado y del derecho tributario español.

En cuanto a la jurisprudencia constitucional cabe destacar, en primer lugar, STC 76/1990, de 26 de abril, que viene a resolver el recurso de inconstitucionalidad núm. 695/1985 y ambas cuestiones de inconstitucionalidad que contiene, concretamente las 889 y 1960/1988. Esta sentencia se centra en los artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, declarando dicho Tribunal que los artículos a los que se refieren las cuestiones (arts. 82.h, 86 y 145.3) no son inconstitucionales interpretándolos en el sentido que se exponen en los fundamentos jurídicos de la sentencia.

Ha señalar el FJ Sexto que explica que: *“el hecho de que la capacidad económica sea un concepto jurídico indeterminado no impide, como ocurre en todos los supuestos en que las normas utilizan conceptos de esa naturaleza, que pueda perfectamente determinarse por la Administración tributaria en cada caso concreto, sin que ello cree situaciones de inseguridad para los afectados ni permita a la Administración actuar en este punto con discrecionalidad, pues el sistema tributario ofrece suficientes criterios y*

²⁶ Citado por **PÉREZ AYALA**, op. cit. Pág. 566. **Kruse, Heinrich Wilhelm**. Editorial: Madrid: EDESA, 1978.

elementos de juicio para señalar en cada supuesto cuál es la capacidad económica del sujeto infractor que ha de tenerse en cuenta para graduar las sanciones”²⁷.

Reseñar en primer lugar, de la sentencia citada, la importancia del hecho de que el TC considere capacidad económica como un concepto jurídico indeterminado, debiéndose aplicar así la teoría general sobre dichos conceptos que se ha explicado anteriormente y que la propia sentencia explica. En segundo lugar, el criterio casuístico que declara el Tribunal y que implica el estudio del concepto caso por caso para poder determinar su constitucionalidad o no, es un criterio que se mantiene por el Tribunal en sentencias posteriores (SSTC 325/1994 F.J. 4º y 188/1999 F.J. 4º).

También las SSTC 27/1981; 37/1987; 76/ 1990; 150/1990 y 46/2000 que tratan de definir, qué se entiende por capacidad económica. Aunque, además de las citadas, resulta muy esclarecedora la STC 221/1992, de 11 de diciembre, que en su Fundamento Jurídico Cuarto aborda directamente este tema, diciendo *“Para resolver adecuadamente la cuestión propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º y 150/1990); la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º). Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria”²⁸.*

Así pues, el TC entiende a la hora de definir capacidad económica la incorporación de una exigencia lógica que obligue a buscar la riqueza allí donde se ponga de manifiesto.

²⁷ STC 76/1990 de 26 de abril (FJ. 6º párrafo C).

²⁸ STC 221/1992, de 11 de diciembre. Fundamento Jurídico 4.º.

Como se desprende de los precedentes del máximo hermeneuta constitucional citados, nos encontramos ante un principio, el de capacidad económica, que, aunque no sea definido en el art. 31.1 de la CE la jurisprudencia del TC ha sido clara muy clara en su construcción, como ejemplo la STC 46/2000, de 14 de febrero que establece: *“La igualdad ante la Ley --en la Ley tributaria, en ese caso--, resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”*. Aun más específica es, sobre este principio de capacidad económica, la STC 221/1992, ya citada anteriormente, en el fundamento jurídico quinto al señalar *“De una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*.

2.3. Los conceptos Jurídicos Indeterminados en las Actas con Acuerdo en los procesos de Inspección Tributaria

La LGT por su art. 155.1 crea estas referidas actas con acuerdo, tiene el claro propósito de reducir la conflictividad en materia tributaria tiene en cuenta la dificultad añadida del manejo de los conceptos jurídicos indeterminados para la elaboración de la propuesta de regularización de la situación tributaria, que formara parte del contenido de las actas que documentan el resultado de las actuaciones de la Inspección y Comprobación de una situación tributaria.

Sorprende que cuando la mayoría de los conceptos jurídicos indeterminados suelen tener un carácter valorativo (cabe nombrar, justiprecio, indemnización justa o valor de mercado), la LGT introduce el concepto jurídico indeterminado en la línea de las estimación, mediciones o valoraciones de datos o elementos relevantes para la administración tributaria, que esta misma regula expresamente como en el caso de la

comprobación de valor de las rentas, productos o bienes determinantes de la obligación tributaria, que por otro lado, es uno de los capítulos más importantes relativos a la aplicación de tributos y que, es a su vez, uno de los mayores focos de conflicto entre la Administración y el contribuyente.

Abordar el ámbito objetivo de la figura de las actas con acuerdo resulta necesario pues será este hecho quien nos permita identificar dentro de la normativa tributaria en que presupuestos procedimentales se podrá utilizar este modelo de acta , en los cuales el órgano inspector actuario y el obligado tributario puedan llegar a un acercamiento convencional o transaccional²⁹ que permita elaborar dicha propuesta de regularización.

Las actas con acuerdo están reguladas en el art. 155 LGT y de acuerdo con este precepto normativo se delimitan a tres casos concretos, en los que cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano aspecto entienda que puede proceder la conclusión de un acuerdo de estas características Dichos supuestos claramente tasados en el artículo citado son:

- a) *“Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”;*
- b) *“Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto”;* y,
- c) *“Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que ni puedan cuantificar de forma cierta”.*

Concreción en la aplicación de Conceptos Jurídicos Indeterminados

Sin volver sobre la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, ya explicada al comienzo de este trabajo, cabe decir que, en ocasiones, sucede que la Administración a la hora de contemplar la indeterminación de la norma jurídica que ha de aplicar se encuentra que pueden existir, diferentes soluciones legítimas y admisibles jurídicamente para un mismo supuesto de hecho, en lugar de una sola solución correcta. Estos casos de

²⁹ Vid, en este orden, la Ley 39/2015, de Procedimientos Administrativo Común, art. 86.

discrecionalidad tenían en los que, tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido a la Administración a la hora de aplicar este tipo de concepto jurídico cierto margen de apreciación y tolerancia parecida a la discrecionalidad.

Como expresa SAINZ MORENO³⁰ *“una cosa es que el legislador conceda expresamente a la Administración una discrecionalidad para actuar [...] y otra, completamente distinta, que le conceda un margen para llenar de contenido a los conceptos jurídicos indeterminados”*. Es decir, como explica ROMERO FLOR³¹ *“la decisión que la Administración adopte como la solución más adecuada debido a su conocimiento directo o técnico de los hechos sobre estos conceptos indeterminados que presentan especiales dificultades técnicas o valorativas, siempre y cuando, claro está, esa solución respete no solo el propio límite marcado por el criterio de valoración del presupuesto indeterminado que contiene la norma, sino que además, no deberá de ser una decisión ni arbitraria ni irrazonable”*.

La LGT, ante la existencia de estos conceptos jurídicos indeterminados en su normativa como, por ejemplo, actividad económica o motivos económicos válidos, permite al respectivo órgano tributario y al contribuyente, llegar a un acuerdo, siempre dentro del marco preestablecido pro la Ley que defina de la manera más precisa posible este tipo de indeterminación que se dan en la práctica tributaria, que viene precedida de una labor interpretativa de los datos y circunstancias que se observan, haciendo un estudio caso por caso.

Este hecho, permitirá obtener un acuerdo consensuado que se aproxime de manera más fiel, a lo que podríamos conocer como solución justa, evitando litigiosidad que se incentiva, además, con la reducción de la sanción impuesta en un 50 por 100.

3. Los conceptos de “valor”: especial referencia al valor “de mercado”

El concepto de valor en la legislación tributaria tiene una gran importancia, ya que, en las figuras impositivas más importantes de nuestro sistema fiscal, la base imponible se

³⁰ SAINZ MORENO, *op. cit* Pág. 243.

³¹ ROMERO FLOR, L.M.: *Las Actas con Acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*. Tesis Doctoral. Universidad de Castilla la Mancha. 2010. Pág. 233.

determina mediante la valoración del hecho imponible. La problemática de este concepto surge a la hora de utilizar una de las acepciones que puede tener dicho concepto. Por ello, para comenzar se va a exponer el significado que da la RAE al concepto de valor.

Valor: Del lat. valor, -ōris. 1. m. *Grado de utilidad o aptitud de las cosas para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite.*

2. m. *Cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente.*

La concreción del concepto de valor provoca generalmente una tensa pugna entre los intereses de la Administración por determinar un valor objetivo y generalizable, y el de los contribuyentes por defender un valor subjetivo y singular.

Esta concreción del concepto se intenta despejar mediante dos leyes reguladoras de tributos como son, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, y la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Son estos dos cuerpos normativos los que van a intentar precisar los métodos y medios de valoración. El primero de estos textos, hace referencia a un método unitario de valoración, en su exposición de motivos³²: *“la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución”*.

³² Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

La litigiosidad que conlleva consigo en concepto de valor, queda expuesta de sobre manera, como ya se ha dicho en impuestos como el ITP-AJD. Dicho impuesto ha sido en el que históricamente la valoración y su comprobación han tenido una importancia decisiva en su regulación, hasta la introducción del Impuesto sobre el Patrimonio que, aun así, en muchas ocasiones se remite al ITP en casos de cuantificación.

La importancia de la valoración viene determinada porque la regla general de cuantificación de este impuesto en la modalidad de Transmisiones Onerosas es la del valor real, como así lo determina el artículo 10 del TR-ITP. La introducción del concepto jurídico indeterminado por parte de la doctrina ha venido acompañado a su vez de términos como valor intrínseco, verdadero valor, valor de mercado y otras definiciones, que no llegan a resolver la indeterminación de dicho concepto.

Es en los procedimientos de comprobación de valores de dichos impuestos donde la conflictividad de este concepto va a tener su mayor repunte. Dada la variedad de conceptos aparentemente iguales, pero con consecuencias totalmente distintas, tanto la Administración, como el contribuyente se van a ver envueltos en procesos donde la determinación del valor de un bien sujeto a gravamen va a ser causa de sus quebradores de cabeza.

A pesar de la amplia convicción doctrinal de la necesidad de introducir medidas convencionales en la resolución de controversias tributarias, no puede obviarse la dificultad que esto entraña desde el punto de vista teórico como del punto de vista práctico.

3.1. Valor Real

Los tributos estatales totalmente cedidos, en especial referencia sobre todo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), son desde el aspecto recaudatorio los que mas aportan a las Haciendas Locales y Autonómicas que se rigen para cuantificar sus bases imponibles por el criterio de “valor real” de los bienes y

derechos que transmiten. El artículo 9 de la Ley del ISD³³ establece como regla general que en las transmisiones mortis causa y en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos, la base imponible viene constituida por el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles. De otra parte, el artículo 10.1³⁴ de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala que en las transmisiones patrimoniales onerosas la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido.

Pese a las exigencias del principio de reserva de Ley tributaria, en los sistemas fiscales modernos, la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de diversa naturaleza, cuya fijación requiera, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Referido al caso del valor real, el uso de módulos, índices o coeficientes. Así, la STC221/1992³⁵ que el legislador remita a normas reglamentarias la determinación de los elementos configuradores de la base: *“Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata”*.

Cuantificar la base imponible de estos dos tributos por medio del valor real, aunque se trate de un concepto jurídico indeterminado, es el mejor criterio para adecuar la exigencia de estos dos tributos a la capacidad económica de los obligados al pago, puesto que dicho concepto se adecua a lo que se quiere gravar³⁶.

Cabe nombrar la STS de 27 de septiembre de 1996³⁷, en la cual, el concepto de verdadero valor fue sustituido por el de valor real en referencia al ITP-AJD, dándose así énfasis a la realidad sobre lo fingido u ocultado, de manera que lo correcto es entender

³³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo 9. Base imponible. Constituye la base imponible del Impuesto:

a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.

³⁴ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el se que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 10.1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

³⁵ STC 221/1992, de 11 de diciembre. (FJ 7º).

³⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “A vueltas, nuevamente, con el concepto de valor real”. Rev. Carta Tributaria. Núm. 15. 2016. Pág. 12.

³⁷ STS 5095/1996 de 27 de septiembre (FD 1º) rec. 6998/1993

por tal concepto: el importe cierto de los actos o contratos gravados dentro del mercado en que se realizan, de manera que cuando por disposición de la Ley, por intervención de la Administración o por subasta pública judicial, notarial o administrativa se tiene la absoluta certeza de la existencia de la operación y de su precio, la comprobación de valores carece de sentido porque es inútil, dado que no hay que descubrir precio alguno ocultado, vinculado o de afección.

Aun así, no existe ni en la normativa de los dos impuestos nombrados, ni en la de carácter general tributario ninguna norma que defina y cuantifique el valor real de los bienes objeto.

Frente a esta falta de medios o sistemas valorativos, la norma tributaria prevé los medios de comprobación administrativa del importe de este valor real, que quedan recogidos y delimitados en el art. 57 LGT³⁸, en el que mezcla sistemas de estimación como el precio medio de mercado, y los coeficientes sobre valores recogidos en registros oficiales, frente a procesos más individualizados como el dictamen de peritos de la Administración.

En materia jurisprudencial el concepto de valor real ha permitido una larga lista de sentencias por motivo de conflictos con la Administración en procesos de valorativos. Haciendo un examen de retrospectiva a situaciones anteriores a la actual LGT, el valor catastral tenía un gran peso en las comprobaciones de valor. Un ejemplo sería la STSJ

³⁸ Artículo 57 LGT. Comprobación de valores. 1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

Comunidad Valenciana (sede Valencia) de 8 de mayo de 2000³⁹: el Tribunal entendió que la utilización de la valoración catastral, que debe reflejar el valor real de los bienes a efectos de valoraciones, es el método más conforme con el principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima en la actuación de la Administración.

Sin embargo, fue la STS de 29 de marzo de 1995⁴⁰, la que insto en un primer momento a que valor real y valor catastral eran conceptos completamente distintos: *“La Sala tiene declarado, desde su Sentencia de 7 de mayo de 1991, que no puede entenderse que «valor catastral» y «valor real» de los inmuebles son términos, en primer lugar, iguales, y en segundo lugar, inmutables, de forma que mientras permanezca el valor catastral, ello ha de ser a todos los efectos y sin que pueda prevalecer otro valor superior a él, aunque sea más elevado y se corresponda con el precio de mercado. Sigue la sentencia mencionada diciendo que al no existir un concepto jurídico de lo que debe de entenderse por «valor real» -salvo que se entienda con ello una referencia a las cosas (o res)- ni tampoco un concepto técnico, hay que acudir al sentido usual - art. 23 de la Ley General Tributaria - y por real ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario y no de mera apariencia. Valor real, será, por tanto, la estimación económica o precio verdadero, ni ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa”*.

Observamos que la STS de 18 de diciembre de 1995⁴¹, en la cual el Tribunal aclara sobre la comprobación de valores que: *“1) Que el acto administrativo de comprobación de valores debe ser notificado en debida forma antes de practicar la liquidación correspondiente, informando al contribuyente interesado acerca de los recursos administrativos posibles 2) Que los bienes objeto de la valoración, cuya transmisión constituye el hecho imponible de la correspondiente liquidación, deben estar perfectamente identificados; 3) Que debe figurar respecto de cada bien, el medio de valoración utilizado, así como los motivos y fundamentos de los valores apreciados, y 4) Que la valoración debe realizarla un funcionario con título idóneo a la naturaleza del bien concreto de que se trate”*.

Entendemos tras esta rápida reemisión a Sentencias pronunciadas antes de la entrada en vigor de la nueva LGT de 2003, nos hace ver la disparidad de opiniones que existían

³⁹ STSJ c Valenciana (sede Valencia), 3746/2000, de 8 de mayo

⁴⁰ STS 9791/ 1995, de 18 de marzo.

⁴¹ STS 6473/1995 de 18 de diciembre rec: 9414/1991

en la comprobación del valor de los bienes o derechos, a la hora de la elección del método de valoración.

La introducción de la LGT de 2003 que pretendía una reducción de la conflictividad en la aplicación de las normas tributarias, explícitamente recogido en su Exposición de Motivos, desencadenó en la STS 16/2016 de 18 de enero que explica a su vez la profesora D'OCÓN ESPEJO⁴². Dictada por unificación de doctrina, en el ámbito en los inmuebles, sector más litigioso en este aspecto, se podrían extraer una serie de conclusiones:

- El valor real no es cualquier valor, ni, desde luego, el fijado por la Administración recurriendo discrecionalmente a cualquiera de los medios de comprobación de valores; sino que dicho valor se identifica con el valor cierto del bien, singularmente considerado.
- Para la valoración de inmuebles, el medio más justo es el dictamen de perito de la Administración, por cuanto huye de objetividades, y resulta un valor singular.
- Ello no obsta a que se permita la utilización de precios medios de mercado o el recurso a medios comparativos, siempre que dichos valores medios u objetivos se individualicen en cada caso concreto.
- Lo anterior conduce a rechazar la referencia imprecisa a unos genéricos e indeterminados estudio de mercado, la mera mención de precios medios o la aplicación de coeficientes que nos y justifican por si mismos, ni por su aplicación al objeto concreto de la comprobación.
- La conclusión que se extrae es la necesaria inspección personal del inmueble por el perito de la Administración o la justificación, excepcional, de que no procede.

Tras un periodo en que los fallos eran mayoritariamente favorables al contribuyente, el efecto de la crisis económica en España de la última década, ha hecho cambiar el parecer de muchas de las nuevas sentencias que, en este caso, ahora, dan en mayor proporción la razón a la Administración, que no siempre es bien recibida por la propia

⁴² D'OCÓN ESPEJO, A.: "Formulas alternativas para la reducción de la conflictividad en el procedimiento de comprobación de valores". Localización: "Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)". Instituto Nacional de Administración Pública. 2017. Pág. 214.

Administración. Por ello, cabe con urgencia, encontrar una fórmula que reduzca la litigiosidad en este ámbito.

Esa fórmula unitaria viene dada en la actual STS de 5 de junio de 2018⁴³, la cual, el alto Tribunal que en el ITP sobre unas valoraciones inmobiliarias, el valor real en el cual se ha de basar al Administración pública para el cálculo de la base imponible queda determinado por el valor de mercado del bien objeto que queda sujeto a tributación: *“la respuesta a la cuestión podría ser afirmativa en la medida en que el valor real es aquél que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre y éste está condicionado, obviamente, por circunstancias de diversa magnitud y significación y, entre otras, la severa y prolongada crisis económica padecida desde la segunda mitad de la década anterior, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. Además, la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas -es de reiterar una vez más que dentro del núcleo irreductible de la valoración judicial de la prueba- reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, a través del impuesto indirecto que examinamos, pues si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen”*.

Finalmente, ante la dificultad de definir el termino valor real, el TS ha concluido que, en las valoraciones inmobiliaria, ese valor real, será muy próximo, por no decir igual, al valor de mercado que disponga dicho inmueble gravado.

3.2. Valor de Mercado

El valor de mercado, al igual que el valor real, consiste en un concepto jurídico indeterminado, ya que no encuentra una definición clara y concisa sobre este concepto ni en los textos normativos que recogen el término, ni en otras ramas normativas del derecho.

⁴³ STS 943/2018 de 6 de junio (FD 5º). Rec: 2867/2017

Dicho concepto va ligado fuertemente a tres textos normativos de gran importancia en nuestro sistema tributario como son el Impuesto del Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sociedades, este último, ligado a las operaciones vinculadas, dada a la presunción de onerosidad que la Ley otorga a estas.

3.2.1. Influencia en el IP

Con el IP nos vemos ante un impuesto cuya finalidad primordial no es la recaudatoria, ya que su potencia recaudatoria es mínima, en comparación con otro tipo de tributos. En realidad, lo que se pretende es acentuar la función redistributiva del sistema fiscal mediante una mayor participación de los contribuyentes con mayores rentas o bienes.

El patrimonio, en cuanto es objeto del gravamen del Impuesto, se valora atendiendo al valor de cada uno de sus elementos, salvo en excepciones. La valoración que hace de los bienes objeto de tributación, la realiza mediante lo que se denomina patrimonio neto, estableciendo así, unas reglas específicas de valoración para cada tipo de bienes y derechos. Este patrimonio neto se cuantifica por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos, por una parte, y las cargas y gravámenes de naturaleza real, deudas y obligaciones personales que recaen sobre estos por otra.

La determinación de este patrimonio es la tarea más complicada relacionada con el impuesto, ya que requiere la realización de tres operaciones:

- Identificar los bienes y derechos de contenido económico gravables por el Impuesto.
- Valorarlos de acuerdo con las reglas que establece la Ley.
- Deducir las cargas, gravámenes y deudas que procedan

Atendiendo a la Ley, se ve como en ocasiones el problema de la valoración queda zanjado acudiendo al mayor valor de los tres métodos expuestos.

La nueva Ley ha convertido el valor de mercado en un criterio subsidiario y residual en aras de una gestión más sencilla. Y en su lugar se ha previsto un casuístico repertorio de criterios valorativos de aplicación automática, quedando reducida la actividad de la

Administración a comprobar y confirmar si los valores declarados se ajustan o no a las normas legales. En palabras de BORGIA SORROSAL⁴⁴, “*se ha introducido un reportorio de criterios valorativos, que supone al final, un menoscabo al principio de equidad, ya que la renuncia a la aplicación del criterio de valor de mercado origina valores muy alejados de los reales y, de otra, diferencias relativas de valoración entre una y otra clase de bienes*”.

3.2.2. Influencia en ITP-AJD

Como ya se ha explicado anteriormente, en el impuesto ITP-AJD, el art. 10 de su Ley, establece que se usará como valor de referencia para la valoración en valor real del bien transmitido o del derecho constituido o cedido. Referido a los bienes inmuebles se computarán por el mayor de los tres valores entre el valor catastral, el valor comprobado por la Administración y el valor de adquisición.

BORGIA SORROSAL⁴⁵ explica “*Esta regla del mayor valor supone la renuncia a que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea el verdadero y único árbitro de las valoraciones. Se ha desaprovechado así la oportunidad de transformar al Catastro Inmobiliario en un sistema central y único de valoraciones*”.

De tal manera se adopta un criterio de valoración que asume tres soluciones posibles distintas. De esta manera va a resultar que bienes de idénticas características van a soportar un gravamen diferente, aunque su valor intrínseco sea el mismo, por el hecho de que se transmitan más o menos veces.

Las alternativas que propone la Ley para la determinación de la base se pueden explicar de manera resumida de la siguiente manera:

- Valor Catastral:

Para calcular este valor existen dos procedimientos diferenciados dependiendo de la naturaleza del inmueble.

⁴⁴ BORGIA SORROSAL, S.: “La Valoración de los bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Rev. Crónica Tributaria*, num.109. 2003. Pág. 51.

⁴⁵ BORGIA SORROSAL, op. cit. Pág. 51.

En los casos de inmuebles urbanos, este valor esta integrado por el valor del suelo y el de las construcciones, habrá que tener en cuenta, además, las circunstancias urbanísticas que afecten a dicho suelo y las condiciones de edificación.

Los inmuebles rústicos se determinarán igualmente por el valor del terreno y el de las construcciones, pero el valor de estos terrenos se obtendrá por la capitalización del interés que reglamentariamente se establezca, más las rentas reales o potenciales del mismo y según la aptitud de la tierra para cultivos o aprovechamientos.

Expuesto su método de valoración, es evidente la ineficacia de este criterio para la determinación de una base imponible, puesto que estos impuestos inmobiliarios deben tener en cuenta la riqueza de los terrenos y no tanto su aprovechamiento, ya que es lo primero, lo que realmente se grava mediante los tributos.

- Valor Comprobado por la Administración:

Las actividades de comprobación e investigación se ejercen normalmente por la Inspección de los Tributos, aunque también los órganos gestores facultados para ello. La realización de actuaciones de comprobación constituye una de las funciones administrativas de gestión tributaria reguladas en el art. 117.g) LGT, que permitirá verificar la concreción o exactitud de los valores declarados por los contribuyentes.

Aunque se trate de un método necesario para evitar un posible fraude por parte del sujeto pasivo, este proceso ha traído consigo una larga lista de sentencias judiciales debido a los desencuentros con los administrados.

Destacar la ya citada STS de 5 de junio de 2018, en la que el TS equipara el valor real de un inmueble con su valor de mercado. La STS de 23 de mayo de 2018⁴⁶ que fija los criterios interpretativos en torno a la comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre los valores catastrales. O la Resolución del TEAR La Rioja de 31 de mayo de 2010, que declara que, si el obligado declara conforme a los valores publicados por la propia Administración, previamente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, esta quedará vinculada por el resultado.

⁴⁶ STS 943/2018 de 23 de mayo. Rec: 2867/2017

- Precio, contraprestación o valor de adquisición:

Estos conceptos difieren claramente de lo que se conoce como valor de mercado. Cada uno de estos términos tiene un significado diferente y la hipótesis más extendida relaciona precio, contraprestación o valor de adquisición con los conceptos de compraventa, permuta y donación.

El valor de mercado se define más como el valor que puede tener un bien, en este caso, inmueble, que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. Los conceptos de precio, contraprestación o valor de adquisición incluyen en su naturaleza, elementos que pueden variar dicho valor, ya que no se ceñirían a un valor determinado en libre competencia e influirían aspectos subjetivos que afecten a las personas involucradas.

Aun así, y tras explicar el uso del valor catastral, este también puede ser usado como método de determinación del valor de mercado. En este sentido es la STS de 17 de diciembre de 2014⁴⁷ determina que *“en los ITP-AJD y sobre Sucesiones y Donaciones, en los que la base imponible viene determinada por el valor real, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 24 de febrero de 1986 , de 7 de mayo de 1991 y de 5 de octubre de 1995) la asimilación del concepto jurídico indeterminado de “valor real” al concepto económico, pero también jurídico, de “valor de mercado”, usado, entre otras, en la normativa de valoración catastral”*.

A su vez, la SAN de 2 de octubre de 2010⁴⁸, estima que debemos entender que el valor catastral es uno de los parámetros que utiliza el legislador tributario para la valoración de los bienes inmuebles, rústicos o urbanos en diferentes tributos de los que componen nuestro sistema y, en concreto, en la imposición local como ocurre en el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles cuya base imponible, con arreglo al art. 65 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales *“estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”*. Y ello de acuerdo con la concepción de dicho tributo como un impuesto patrimonial que grava la titularidad de inmuebles y no su transmisión. El valor catastral

⁴⁷ STS 5574/2015 de 17 de diciembre. (FD Cuarto). Rec: 2293/2014

⁴⁸ SAN 3911/2013 de 2 de octubre. (FJ Cuarto). Rec: 602/2010

es un valor administrativo que el legislador toma como referencia, integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones y corregido en función de las características particulares del inmueble y que en todo caso no podrá superar el valor de mercado.

La relación entre ambos valores fue recogida en el art. 66.2 LRHL con la siguiente redacción: *"para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquellos, sin que, sin que en ningún caso pueda exceder de éste"*.

De su regulación se desprende, en definitiva, que el valor catastral es un valor creado por la Administración. No se trata, en efecto, de la concreción de un concepto jurídico indeterminado sino de la fijación administrativa de un valor para los bienes inmuebles, siguiendo un procedimiento normativamente predeterminado, procedimiento que se caracteriza por su nivel de objetivación, en el sentido de no perseguir la determinación del valor de los bienes inmuebles a través de una tasación individualizada de cada uno de ellos sino que se trata de aplicar valores y coeficientes contenidos en la respectiva Ponencia de Valores referida a la totalidad de los inmuebles de naturaleza urbana municipales.

Termina diciendo la SAN antes citada que *"De su regulación se desprende, en definitiva, que el valor catastral es un valor creado por la Administración. No se trata, en efecto, de la concreción de un concepto jurídico indeterminado sino de la fijación administrativa de un valor para los bienes inmuebles, siguiendo un procedimiento normativamente predeterminado, procedimiento que se caracteriza por su nivel de objetivación, en el sentido de no perseguir la determinación del valor de los bienes inmuebles a través de una tasación individualizada de cada uno de ellos sino que se trata de aplicar valores y coeficientes contenidos en la respectiva Ponencia de Valores referida a la totalidad de los inmuebles de naturaleza urbana municipales"*.

3.2.3. Influencia en el IS

Por último, el concepto de valor de mercado tiene una gran influencia en el IS, ya que va fuertemente ligado a las operaciones vinculadas, pues a la hora de determinar el precio

de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, la normativa recurre a dicho valor.

La dificultad de esta materia reside sobre todo, en como atribuir a un bien o servicio adquirido a una empresa vinculada ese precio de mercado. A primera vista, parece tener una sencilla solución, pues el precio de mercado “*será aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”⁴⁹. Esto es, se usará el conocido como precio de libre competencia.

La sencilla definición que se nos da sobre precio de mercado se contrapone con la realidad práctica del mismo. En una multitud de casos, aquellos precios que pudiesen parecer valores de mercado por basarse en indicadores de conocimiento público pueden verse descalificados como tales en circunstancias concretas. Para concretar el concepto de *v. de mercado*, además de guiarnos por nuestra legislación, doctrina y jurisprudencia, debemos ayudarnos de las directrices que aporta la OCDE, pues, al fin y al cabo, son de estas en las que se basan la normativa en concepto de operaciones vinculadas de muchos países de nuestra zona, incluida España.

La dificultad descrita sobre la conceptualización de valor de mercado queda reflejada en la STS 184/2007 de 10 de enero⁵⁰, en la cual el TS declara: “*Ciertamente que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes*”. A su vez también, en la misma sentencia el tribunal expone una serie de premisas que pueden ayudar al ciudadano a entender dicho concepto: “*para concretar un precio de mercado, a los efectos que aquí interesan, son necesarias las siguientes premisas: 1a. Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, dado que en la fijación de los precios intervienen no solo la oferta y la demanda que del producto contemplado pueda existir. [...] 2a. Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar; 3a. Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente, dado que el precio de un bien está en función del número de operaciones que del mismo*

⁴⁹ Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades. Art. 18.1

⁵⁰ STS 184/2007, de 10 de enero. FD 4º.

se realicen, generalmente, en un mayor volumen de operaciones el precio será inferior al que se fije para una operación aislada; 4a. El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo pues los precios varían según la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista, mayorista y minorista, o minorista y consumidor final; y 5a. Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo”.

La reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) señala, a su vez, en el art. 18.4, los diferentes métodos para la determinación de este valor de mercado⁵¹. Dichos métodos son:

- Métodos tradicionales:
 - Método de precio libre comparable
 - Método del precio de reventa
 - Método del coste incrementado
- Métodos subsidiarios:
 - Método de distribución del resultado
 - Método del margen neto operacional, denominación que sustituye al margen neto del conjunto de operaciones

⁵¹ LIS Art. 18.4: “4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:
a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones”.

Es la LIS, la que establece la prelación establecida para los tres métodos de valoración establecidos por la OCDE y sólo cuando, por complejidad de la operación no pudiera aplicarse se acudirá a alguno de los tres métodos subsidiarios. La elección del método de valoración dependerá de varios factores, destacando, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable o el grado de comparabilidad entre las distintas operaciones vinculadas y las no vinculadas.

Las operaciones vinculadas tienen un gran impacto en la LIS, ya que, para evitar la elusión fiscal, se les otorga una presunción de onerosidad a todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas. La OCDE, la Unión Europea y el legislador español se han ocupado de estas operaciones con el fin de evitar que los precios de transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con el fin de eludir el pago de impuestos, es aquí, donde el valor de mercado tiene gran trascendencia.

En este trabajo se hará una explicación de los tres primeros métodos, los métodos tradicionales, que según la directiva de la OCDE son los más comunes, y los más usados en la práctica tributaria.

Método de precio libre comparable

El art. 18.4 LIS, define el precio libre comparable como el sistema: *“por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”*. Definición muy similar a la del párrafo 2.14 de las directrices de la OCDE⁵².

⁵² Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017: “2.14. el **método de precio libre comparable** consiste en comparar el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestado en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestado en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no se ajustan a las de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que sustituirse por el precio de la operación no vinculada”.

Estas directrices expresan que cuando sea posible encontrar operaciones o vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el método más rápido y fiable para aplicar el precio de plena competencia. Este método es que supone una aplicación mas sencilla y más acorde con la concepción de la valoración a precio de mercado. Si la LIS exige valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado, la solución más intuitiva es acudir al mercado a conocer el precio que se paga por los mismos bienes o servicios. Se ha de tener en cuenta, a su vez, que cada empresa, cada bien o cada servicio, serán diferentes en algún aspecto, este hecho influirá en el precio que pueda tener en el mercado dicho producto.

Según recomienda la OCDE en el párrafo 2.17 de sus directrices, al considerar si son comparables las operaciones, se ha de comprobar que efectos tienen sobre los precios otras funciones más amplias de la empresa y no sólo el grado de comparabilidad del producto.

En materia de comparabilidad, las empresas podrán utilizar métodos comparables internos como externos, en busca de dicho precio de mercado. Ello determina la SAN de 4 de noviembre de 2004⁵³, en la cual, la inspección de tributos requirió información a la CNMV sobre las comisiones aplicadas por sociedades o agencias de valores por intermediar en la compra de venta de valores y por la colocación de emisiones de acciones entre empresas vinculadas.

Se observa también, que la utilización de indicadores públicos de mercado, que pudiesen parecer óptimos, no siempre resulta acertada para aplicarlos al método del precio libre comparable. Así lo ratifica la STS de 25 de octubre de 2011⁵⁴, en el supuesto en que se aleja del valor de cotización en Bolsa para la valoración de la venta de acciones cotizadas a personas o entidades vinculadas.

Método del precio de reventa

⁵³ SAN núm. 6923/2004, de 4 de noviembre de 2004. Rec: 406/2001

⁵⁴ STS 7985/2011, de 25 de octubre. rec. 2584/2007

El método del precio de reventa es el segundo que contempla las directrices de la OCDE, mientras que la LIS lo sitúa en un tercer puesto, aunque, nuestra normativa no establece preferencia alguna por un método u otro,.

El art. 18.4c) LIS define el método de reventa como aquel *“por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”*.

Como explica FRAILE FERNANDEZ⁵⁵: *“El método del precio de reventa, también conocido como “resale Price method” (RPM), supone valorar a que precio se debió adquirir un producto a una parte vinculada en función del beneficio que su adquirente debiera obtener cuando lo vende posteriormente. [...] El cálculo del método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha vendido a una empresa independiente un producto que había sido adquirido previamente a una empresa vinculada. Este precio al que se vende a la empresa independiente se reduce en un margen bruto apropiado que dependerá de los costes en los que se ha incurrido y de las funciones desarrolladas y que permita obtener un beneficio apropiado. Una vez que al precio de reventa se le ha restado el margen bruto, el resultado es el precio de plena competencia de la transmisión de los bienes que se produjo entre partes vinculadas. Es posible que sea preciso realizar algún ajuste adicional por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto”*.

De acuerdo, al párrafo 2.28 de la directiva de la OCDE, este método de valoración alcanzará su máxima utilidad cuándo se aplica a actividades de comercialización. Además, resalta, que han de ser valorados muchos de los factores de estas actividades que el revendedor puede realizar y las responsabilidades que puede asumir.

FRAILE FERNANDEZ⁵⁶ explica para acabar este método de valoración: *“Si las operaciones son comparables en todas sus características excepto en el producto en si*

⁵⁵ FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Métodos de Determinación del Valor de Mercado”, en VV.AA.: *Las Operaciones Vinculadas en el Impuesto de Sociedades*. Thomson Reuters. 2016.

⁵⁶ FRAILE FERNÁNDEZ, op. cit.

mismo, el método del precio de reventa puede generar una valoración más fiable que el precio libre comparable [...]. No se escapa al sentido común que, pese a las bases de datos, los registros contables etc., resulta siempre mas sencillo conocer realmente el precio al que se transmite un bien que conocer el margen que las empresas obtienen por la venta de ese mismo bien”.

En la Jurisprudencia destacan dos sentencias de la Audiencia Nacional, la primera SAN de 6 de febrero de 2003⁵⁷, relativa a la filial española de una multinacional que comercializaba preparados básicos para bebidas refrescantes; preparados que se adquirieran a una serie de empresas del mismo grupo no residentes. Aunque no se detallan los aspectos metodológicos seguidos, se deduce de la lectura que, en particular, la Administración comienza por determinar que el precio al que la filial española que fabrica los preparados ha adquirido los productos a la empresa vinculada a unos precios que no eran los precios de mercado.

La segunda sentencia, SAN de 12 de mayo de 2011⁵⁸, expresa el mecanismo seguido para obtener el cálculo del precio de reventa, si bien los tribunales entendieron que se había causado indefensión al contribuyente por haberse empleado datos confidenciales de lo que sólo disponía la Administración.

Método de coste incrementado

Según el art. 18.4b) LIS, se entiende por método del coste incrementado aquel *“que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación”*.

FRAILE FERNANDEZ⁵⁹ explica en su artículo: *“Este método también es conocido como “cost plus method”, y denominado por las siglas (C+). Cuando aplicamos este*

⁵⁷ SAN 8599/2003, de 6 de febrero de 2000. Núm. de recurso 468/2000

⁵⁸ SAN 2304/2011, de 12 de mayo. Núm. de recurso 153/2008.

⁵⁹ FRAILE FERNÁNDEZ, op. cit.

método nos situamos en el lado del vendedor, en vez de en la posición del revendedor. Nuevamente, existe una transmisión entre dos empresas vinculadas, pero, a diferencia de la operativa del método del precio reventa, aquí lo que debemos conocer exhaustivamente son los costes del vendedor, no los del revendedor. Así, el método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor para poder realizar la transmisión a un comprador vinculado. Los costes se han de incrementar en un margen que permita al proveedor obtener un beneficio apropiado teniendo en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones de mercado. El resultado, que se obtiene después de incrementar el coste de dicho margen, puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada original”.

Las directrices de la OCDE en el párrafo 2.45 determina que: “Este método probablemente alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a la venta de productos semi-acabados entre partes asociadas, cuando las partes asociadas han concluido acuerdos de explotación común o de compra-venta a largo plazo, o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios”. Estos supuestos, serían los que mayor complejidad traerían para la aplicación del método de valoración por reventa, método que ni siquiera podría ser planteado para los dos últimos casos. Según indican las mismas directrices de la OCDE, los márgenes objeto de comparación entre operaciones son la diferencia entre el precio de venta del fabricante al distribuidor y los costes de fabrica del producto dividido entre los costes de fabrica del producto. Por lo que, si una empresa gestiona mejor los cotes de fabricación, no será del todo fiable el empleo del método del coste incrementado.

A su vez, se ha de destacar que la aplicación de este método se presentan algunas dificultades relacionadas con a la determinación de los costes y su gestión. El método del coste incrementado usa los márgenes calculados sobre los costes directos e indirectos de producción. Para ello, es fundamental conocer las diferencias entre los niveles y tipos de gastos. El párrafo 2.51 de las directrices de la OCDE así lo refleja: “A estos efectos, resulta particularmente importante considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos (de explotación y otros, incluyendo los gastos de financiación) vinculados a las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las partes o a las operaciones objeto de comparación”.

También refleja a modo de indicación que la determinación del coste incrementado puede realizarse a través de comparables internos, tomando como referencia el margen incrementado sobre el coste que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables.

Jurisprudencialmente destaca una sentencia de la Audiencia Nacional, la SAN de 24 de enero de 2008, consideró que ante la inoperancia de los métodos indicados al efecto en la normativa y prestando atención a las dificultades que el caso presentaba para fijarse un valor de mercado de operaciones heterogéneas el tribunal entendió: *“parece también legítimo concluir que ese precio en condiciones normales de competencia no puede ser inferior al coste de las prestaciones, de modo que el desenlace natural es incrementar la base imponible con la diferencia entre dicho coste y los ingresos reflejados por esta actividad contractual”*.

4. Conclusiones

Tras haber expuesto la teoría general de los conceptos jurídicos indeterminados en nuestro sistema judicial y las diferentes visiones de los mismos que se tienen, procedemos a exponer las siguientes conclusiones.

Primera conclusión: la existencia de estos conceptos jurídicos no determinados que no encuentran una definición clara en nuestra legislación es un resultado derivado de la propia naturaleza del ser humano, como ser imperfecto. Pues nuestra realidad esta llena de matices, que el Derecho en sí, no puede dejar sin regular.

Segunda conclusión: la gran afluencia de conceptos jurídicos indeterminados en materia Tributaria es consecuencia del ámbito del derecho que regula. Es en la rama tributaria donde más sombras hay y donde más ambigüedades pueden darse. Como se ha expuesto, para la determinación de una base imponible, el uso del concepto valor puede producir tantos resultados distintos, como acepciones se le puede dar a dicho concepto.

Tercera conclusión: de la gran litigiosidad que surge derivada de dichos conceptos jurídicos indeterminados, la Administración trata de ofrecer vías al contribuyente que simplifiquen y permitan entender mejor la materia a personas legas en derecho. Esta voluntad de reducción de la litigiosidad se ve plasmada en las actas con acuerdo, procedimientos reglados por la propia LGT que pretende ofrecer una solución pactada entre la Administración y el contribuyente para los casos tasados en los que existe una dificultad añadida por motivo de dichos conceptos.

Cuarta conclusión: la aplicación del concepto valor en la legislación en materia de ITP-AJD, ISD e IP, es un foco de gran problemática tanto para la Administración, a la hora de elección del método de valoración de un bien, como para el contribuyente, que puede llegar a albergar la duda sobre si el método que él mismo escoge en cumplimiento de sus obligaciones formales es el correcto, como finalmente para los propios Tribunales que ante la disparidad de métodos ofrecidos para la determinación del concepto de valor en la legislación ha contribuido a la larga lista de sentencias que llegan en ocasiones a contradecirse.

Quinta conclusión: la presunción de onerosidad que acompaña las operaciones vinculadas es la respuesta que tiene la legislación para evitar, que en un mundo tan conectado como es el actual, puedan darse de manera indirecta herramientas a las empresas para perseguir una elusión de la norma fiscal. Como se ha explicado, los diferentes métodos de valoraciones en dichas operaciones buscan sobretodo, otorgar un valor a toda transacción realizada entre empresas con la finalidad de que se ciña de la manera mas aproximada al valor real que tienen esos bienes o servicios.

Sexta conclusión: el valor catastral como concepto de valoración, es actualmente un valor desfasado. La idea que contenía la LIP de crear un registro de los valores de los terrenos de este país, ha quedado despojado de todo sentido, a la hora de que el concepto de valor catastral es un valor fijado por la propia Administración, que no se formula en contraste con la realidad económica del momento. Es pues que el catastro sirve de apoyo a una finalidad recaudatoria que no debe ser pilar del sistema fiscal español, en sentido de que, el verdadero motivo de tributación, es el valor de un terreno, no el aprovechamiento que se le pueda dar, ya sea un terreno urbano o rústico.

5. Bibliografía

- García de Enterría, E. y Fernández, T.R., “Curso de Derecho Administrativo”. Civitas. Madrid. 2017
- Díez-Picazo, L. y Gullón, A., “Sistema de Derecho Civil Español”. Volumen I. Madrid. 2016
- Ortega Gutiérrez, D. “Los Conceptos Jurídicos Indeterminados en la Jurisprudencia Española”. Dykinson. Madrid. 2009
- Sainz Moreno, F., “Conceptos Jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa”. Civitas. Madrid. 1976.
- Einaudi, L., Prologo al libro de Berlini, L.V., “El Impuesto Justo”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1986.
- Colomer Ferrándiz, C., “Jurisprudencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Centro de Estudios Registrales. Madrid. 2001.
- Colomer Ferrándiz, C., “Jurisprudencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Centro de Estudios Registrales. Madrid. 2001.
- Torrealba Sánchez, M.A.: “Discrecionalidad administrativa y conceptos jurídicos indeterminados: ... García de Enterría y las posiciones de la doctrina venezolana”, *Rev. Electrónica de Derecho Administrativo Venezolano* n° 8/2016
- Sainz de Bujanda, F., “Los Métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”: Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid. 1970.
- Merino Jara, I., VV.AA. “Derecho Financiero y Tributario Parte General”. Tecnos. 2014.
- Fraile Fernández, R. “Método de Determinación del Valor de Mercado”. VV.AA. “Las Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”. Lex Nova. Año 2016
- Riera Ribas, B. “Los Conceptos Jurídicos Indeterminados en la Nueva Ley General Tributaria”. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. 2005

- Ródenas, A. “En la penumbra: indeterminación, derrotabilidad y aplicación judicial de normas”, Doxa, Cuadernos de filosofía del Derecho, n. 24, 2001.
- García Salgado, M.J., “Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean” Anuario de filosofía del derecho núm. 20. 2003.
- Pérez Ayala, J.L., “Conceptos Jurídicos Indeterminados en el Derecho Tributario: su transcendencia”. Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. 2002
- Fernández Pirla, S., “Valoraciones Administrativas y de Mercado del Suelo y las Construcciones”. Madrid. 1982
- D’Ocón Espejo, A., “Formulas Alternativas para la Reducción de la Conflictividad en el Procedimiento de Comprobación de Valores”. (“Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos”). Instituto Nacional de Administración Pública. 2017
- Zabala Rodríguez-Fornos, A. “Las Actas de la Inspección Tributaria”. Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. 2004.
- Albiñana García-Quintana, C., “Las Actas con Acuerdo de la Inspección de los Tributos y los Conceptos Jurídicos Indeterminados”. Crónica Tributaria. Núm. 120/2006.
- Pérez- Fondón Martínez, J., “A vueltas, de nuevo, con el concepto de valor real”. Carta Tributaria. Revista de Opinión. 2016
- Ruiz García, J. R.: “Las actas con Acuerdo”. Revista de Información Fiscal. Núm. 73. 2006.
- Borgia Sorrosal, S., “La Valoración de los bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio”. Crónica Tributaria. Num.109. 2003.
- Ara Pinilla, I., “Presupuestos y Posibilidades de la Doctrina de los Conceptos Jurídicos Indeterminados”. Anuario de Filosofía del Derecho. Núm. 21. 2004.
- Cuadrado Zuloaga, D. “El Fraude de Ley y el Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria” Actualidad Administrativa. Núm. 13. 2012.
- Romero Flor, L.M., “Las Actas con Acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado”. Universidad de Castilla La Mancha. Tesis Doctoral. 2010

6. Listado Jurisprudencial

Tribunal Constitucional:

- STC 145/2013, de 11 de julio
- STC 218/2005, de 12 de septiembre
- STC 194/ 2000 de 19 de julio
- STC 46/2000 de 14 de febrero
- STC 188/1999 de 25 de octubre
- STC 151/1997, de 29 de septiembre
- STC 325/1994 de 12 de diciembre
- STC 221/1992 de 11 de diciembre
- STC 207/1990 de 17 de diciembre
- STC 150/1990 de 4 de octubre
- STC 76/ 1990 de 26 de abril
- STC 219/1989 de 21 de diciembre
- STC 69/1989 de 20 de abril
- STS 45/1989 de 20 de febrero
- STC 37/1987 de 26 de marzo
- STC 27/1981 de 20 de julio

Tribunal Supremo:

- STS 2186/2018 de 23 de mayo
- STS 1294/2013 de 11 de marzo
- STS 7985/2011 de 25 de octubre
- STS 5635/2010 de 7 de octubre
- STS 2956/2010 de 22 de abril
- STS 184/2007 de 10 de enero
- STS 5095/1996 de 27 de septiembre
- STS 6473/1995 de 18 de diciembre
- STS 9791/1995 de 18 de marzo
- ATC Pleno 109/2017 de 18 de julio

Audiencia Nacional:

- SAN 3911/2013 de 2 de octubre
- SAN 649/2012 de 15 de febrero
- SAN 2304/2011 de 12 de mayo
- SAN 2446/2008 de 26 de junio
- SAN 6923/2004 de 4 de noviembre
- SAN 8599/2003 de 6 de febrero